

## 2022年9月 会計基準アドバイザー・フォーラム (ASAF) 議事概要

### I. 概要

1. 会計基準アドバイザー・フォーラム (ASAF) 会議が、2022年9月29日に英国 (ロンドン) で開催された<sup>1</sup>。ASAF 会議の主な内容は、次のとおり。

### 2022年9月 ASAF 会議出席メンバー

#### (ASAF メンバー)

組織名	出席メンバー
パン・アフリカ会計士連盟 (PAFA)	Raymond Chamboko
アジア・オセアニア会計基準設定主体グループ (AOSSG)	Nishan Fernando、山口委員他
企業会計基準委員会 (ASBJ)	川西委員長、紙谷副委員長
中国財政部会計司 (MOF-ARD)	Yu Chen
韓国会計基準委員会 (KASB)	Jae-Ho Kim
欧州財務報告諮問グループ (EFRAG)	Chiara Del Prete 他
フランス国家会計基準局 (ANC)	Patrick de Cambourg 他
ドイツ会計基準委員会 (DRSC)	Sven Morich
英国エンドースメント審議会 (UKEB)	Pauline Wallace 他
ラテンアメリカ会計基準設定主体グループ (GLASS)	Rodrigo Andrade de Morais 他
カナダ会計基準審議会 (AcSB)	Armand Capisciolto 他
米国財務会計基準審議会 (FASB)	Jim Kroeker 他

#### (IASB 参加者)

Andreas Barckow 議長 (ASAF の議長)、プロジェクト担当理事、担当スタッフ

<sup>1</sup> 一部の ASAF メンバーはウェブ会議で参加。

## 2022年9月 ASAF 会議の議題

議 題	予定 時間	実際 時間	参照 ページ
プロジェクトの近況報告と次回 ASAF 会議の議題	15 分	10 分	3
開示に関する取組み — 公的説明責任のない子会社：開示	90 分	90 分	4
IFRS 第 9 号の適用後レビュー — 減損の要求事項	75 分	60 分	9
料金規制対象活動	75 分	40 分	14
のれんについての英国エンドースメント審議会 (UKEB) の調査	75 分	115 分	16

## ASAF 会議への対応

- 今回の ASAF 会議への対応については、企業会計基準委員会のほか、ASAF 対応専門委員会、ディスクロージャー専門委員会、金融商品専門委員会及び料金規制会計専門委員会において検討を行った。

## II. プロジェクトの近況報告と次回 ASAF 会議の議題

### 議題の概要

3. 本セッションでは、国際会計基準審議会（IASB）のプロジェクトの近況報告と、2022年12月8日及び9日に開催予定の次回 ASAF 会議で取り上げる議題についての議論が行われた。
4. アジェンダ・ペーパーにおいては、次回 ASAF 会議の議題として以下が提案されている。
  - (1) 共通支配下の企業結合
  - (2) 持分法
  - (3) IFRS 第15号の適用後レビュー
  - (4) 引当金 — 的を絞った改善
  - (5) 変動対価及び条件付対価

### ASAF 会議での議論の概要

5. 参加者からの主な発言は次のとおりである。

- (1) BEPS2.0 Pillar Two におけるグローバルミニマム課税（GloBE ルール）は税金の論点ではあるが、会計処理に関係する可能性があるため、今後の ASAF 会議において教育セッションやブレインストーミングを行うことは有益である。（ドイツ）
- (2) 我々の法域ではデジタル資産について調査を行っており、今後の ASAF 会議において我々の調査結果を共有したい。（カナダ）

### III. 開示に関する取組み — 公的説明責任のない子会社：開示

#### 議題の概要

6. IASB は、2021年7月26日に公開草案「公的説明責任のない子会社：開示」（以下「公開草案」という。）を公表した（コメント期限：2022年1月31日）。公開草案は、要件を満たす子会社が自らの財務諸表において開示要求を削減した IFRS 会計基準を適用することを認める新しい IFRS 会計基準書（以下「基準書」という。）案を提案している。本セッションのアジェンダ・ペーパーでは、プロジェクトの最新情報を提供し、ASAF メンバーに次のことについて意見を求めることとしている。
7. ASAF メンバーに対する質問は、次のとおりである。
- (1) 基準書案の適用範囲の要件から、親会社の連結財務諸表が「一般の使用のために利用可能 (available for public use)」であるという要件を削除すべきかどうか。
  - (2) IASB スタッフの提案する、開示要求案に対して寄せられたコメントに対処するためのプロセスについて、ASAF メンバーはどのように考えるか。

IASB スタッフは、開示要求案に寄せられたコメントに対処するプロセスについて、公開草案で提案している開示要求案を開発するための IASB のアプローチ<sup>2</sup>と整合させるべきと考えており、次のプロセスを提案している。

- ① ステップ 1：開示要求の性質に基づくコメントの階層化
- ② ステップ 2：各コメントを一連の要因<sup>3</sup>に照らして評価する
- ③ ステップ 3：提案

<sup>2</sup> IASB は開示要求案を開発するにあたり、時間とリソースの節減を図るため、IFRS for SMEs 会計基準の開示要求の開発時に既に完了した作業を活用し、次のような開発アプローチを採用している。

- (1) IFRS 会計基準と IFRS for SMEs 会計基準の認識及び測定の実務事項に相違がない場合は、IFRS for SMEs 会計基準の開示要求に軽微な手直しを加えた上で基準書案の開示要求として使用する。
- (2) IFRS 会計基準と IFRS for SMEs 会計基準の認識及び測定の実務事項に相違がある場合は、IFRS for SMEs 会計基準の開発時に使用した原則（IFRS for SMEs 会計基準の結論の根拠 BC157 項）を適用し、IFRS 会計基準の開示要求を削減した実務事項を新たに作成する。

<sup>3</sup> 評価する要因として、①IFRS for SMEs 会計基準 BC157 項で示された利用者の情報ニーズに関する原則、②コストと便益の検討、③コメントの広範性、④情報の全体的な有用性及び⑤IASB の過去の決定の 5 つを示している。

(3) 基準書案の構成<sup>4</sup>に関して寄せられたコメントへの対処方法について

- ① 公開草案で提案された基準書案の付録 A について、最終化にあたって維持するか否か、ASAF メンバーはどのように考えるか。
- ② IASB スタッフが提案する、引き続き適用される他の IFRS 会計基準書の開示要求を示す方法に関する次の 4 つの代替案について、ASAF メンバーはどのように考えるか。
  - ア. 代替案 A：基準書案の付録に、引き続き適用される他の IFRS 会計基準書の開示要求の参照を列挙する。
  - イ. 代替案 B：基準書案の本文に、引き続き適用される他の IFRS 会計基準書の開示要求の参照を列挙する。
  - ウ. 代替案 C：公開草案で提案されたように、基準書案の脚注に、引き続き適用される他の IFRS 会計基準書の開示要求の参照を残す。
  - エ. 代替案 D：引き続き適用される他の IFRS 会計基準書の開示要求を基準書案から削除する（例えば、脚注を完全に削除する。）。ただし、付録 A を基準書案の一部として維持する場合に限る。

## ASAF 会議での議論の概要

8. 参加者からの主な発言は次のとおりである。

**（基準書案の適用範囲の要件から、親会社の連結財務諸表が「一般の使用のために利用可能 (available for public use)」であるという要件を削除することを提案すべきかどうかに関する発言）**

- (1) 公開草案から「一般の使用のために利用可能 (available for public use)」の要件を削除することに同意する。(ASBJ、アフリカ、AOSSG、中国、EFRAG、ドイツ、GLASS、カナダ)

<sup>4</sup> 基準書案は、IFRS 会計基準における独立した基準書として提案されており、次のような構成となっている。

- (1) 本文：各 IFRS 会計基準書名が付された小見出しの下に、要件を満たす子会社が適用することができる開示要求案が含まれている（例えば、棚卸資産に関する開示要求は IAS 第 2 号「棚卸資産」の小見出しの下に記載されている。）。
- (2) 付録 A：基準書案で置き換えられる他の IFRS 会計基準書における開示要求が列挙されている。
- (3) 脚注：基準書案の適用を支援するため、他の IFRS 会計基準書で引き続き適用される開示要求は、関連する IFRS 会計基準書の小見出しに付した脚注において示されている。

- (2) 要件を削除して基準書案を利用できる企業の範囲を拡大することを検討するのであれば、より適用範囲を広げることを期待する。(ASBJ、アフリカ、AOSSG、GLASS、カナダ)
- (3) 我々の法域では「一般の使用のために利用可能 (available for public use)」の用語は問題となっていないため、中立の立場であるが、用語を削除すること自体の弊害はないと考える。(英国)
- (4) 公開草案から「一般の使用のために利用可能 (available for public use)」を削除することを支持しない。IFRS 解釈指針委員会で、その用語の解釈を検討する方がよいと考える。(韓国)
- (5) 根本的なところであるが、基準書案を適用する子会社の財務諸表利用者の立場から、親会社の連結財務諸表が「一般の使用のために利用可能 (available for public use)」であることを要求する必要があるのか疑問である。(米国)
- (6) 「一般の使用のために利用可能 (available for public use)」の定義は明確にする必要がある。(アフリカ、英国)

**(IASB スタッフが提案する開示要求案に対して寄せられたコメントに対処するためのプロセスについて)**

- (7) 開示要求案に寄せられたコメントに対処するためのプロセスに同意する。(AOSSG、中国、EFRAG、ドイツ、GLASS、カナダ)

**公開草案で提案している開示要求案の開発アプローチに関して**

- (8) IFRS 会計基準の開示要求を上限、IFRS for SMEs 会計基準の開示要求を下限とする一種のコリドー方式 (corridor approach) も取り得るのではないかという意見があった。(EFRAG)
- (9) 基準書案の開発について IFRS for SMEs 会計基準を出発点とすることが最良であるか疑問はあるが、提案されたアプローチは合理的であると考え。なお、IFRS 会計基準と IFRS for SMEs 会計基準の間で使用されるいくつかの用語の整合性がない可能性を若干懸念しており、また、IFRS for SMEs 会計基準を採用していない法域の企業が基準書案を理解するために、アプローチの明確化は重要である。(英国)
- (10) 新規の IFRS 会計基準書の公表又は既存の IFRS 会計基準書の修正があった場合における基準書 (削減された開示要求) と IFRS for SMEs 会計基準の開示要求との関係について、その維持管理に関する方法やタイミング等について懸念がある。(GLASS、

カナダ、フランス)

**(基準書案の構成に関するコメントにどのように対処するか)**

**付録 A を残すことについて**

- (11) 付録 A を残すべきと考える。(AOSSG、中国、韓国、英国、GLASS、米国)
- (12) 基準書本体に記載することがよいと考えるが、付録 A に含めることでも役に立つと考える。(アフリカ)
- (13) 我々の法域では適用されないため中立の立場である。(フランス)
- (14) 付録 A は基準書を初めて採用する場合には有用である。しかし、その後、継続的に採用する際の有用性については疑問があり、付録 A の維持管理を踏まえれば教育的資料の方がよいと考える。(カナダ)
- (15) 教育的資料とすると、IFRS 会計基準書本体に対する付録のように、容易には参照出来なくなる。(英国、米国)
- (16) 我々の法域では削減された開示要求の一覧というのは珍しいという指摘を受ける。(米国)
- (17) IFRS 会計基準を適用している法域においては、IFRS 会計基準に変更を加えるたびに、付録 A にしか影響のない場合であっても、付録は IFRS 会計基準書の不可分な部分であるため、その承認に手間がかかり、付録 A を残すことには賛成しない。(IASB 理事)

**引き続き適用される他の IFRS 会計基準書の開示要求の示し方について**

- (18) 引き続き適用される他の IFRS 会計基準書の開示要求を基準書案の本文に記載する代替案 B がよいと考える。(アフリカ、AOSSG、EFRAG、英国、米国)
- (19) 公開草案の構成に満足しているため脚注を維持する代替案 C を支持するが、代替案 B も許容できる。(中国)
- (20) 脚注を削除する代替案 D は支持されない。(EFRAG)
- (21) 一連の開示要求は同じ場所にまとめるべきである。(EFRAG、カナダ、米国)
- (22) 認識、測定及び開示に関する要求事項は 1 カ所にまとめることが望ましい。(ドイツ)

- (23) 付録とする代替案 A の場合、付録が何に関するものか前文に明確に記載することを考える必要がある。(英国)

その他の発言

- (24) 要件を満たす子会社に削減された開示要求を認める基準書について、開示目的に焦点を当てた他のプロジェクトとの関係が気になる。(カナダ)
- (25) IFRS 会計基準と IFRS for SMEs 会計基準とは出発点は同じだが、異なる意図を持った基準であることを理解する必要がある。(IASB 理事)

## IV. IFRS 第9号の適用後レビュー — 減損の要求事項

### 議題の概要

9. IASB は 2021 年 11 月のボード会議において、IFRS 第 9 号「金融商品」（以下「IFRS 第 9 号」という。）のうち、「減損」に係る要求事項について適用後レビュー（以下「減損 PIR」という。）を開始することを決定している。
10. 本セッションでは、ASAF メンバーの法域における IFRS 第 9 号の適用に関する全般的な経験についての見解を共有し、減損 PIR において IASB が優先して検討すべきと考える事項について議論が行われた。
11. ASAF メンバーに対する質問は、次のとおりである。
  - (1) IFRS 第 9 号における減損の要求事項のコアとなる目的や原則の明瞭性と適合性に根本的な問題（致命的な欠陥）があるか。
    - ① 減損の要求事項は、信用リスクの変化に関する有用な情報を提供し、予想信用損失を適時に認識するという目的を達成しているか。
    - ② 減損の要求事項は、対処しようとした問題点を解決しているか。
  - (2) IFRS 第 9 号における減損の要求事項を適用することによる投資家の便益は、予想を著しく下回っているか。
    - ① 減損の要求事項を適用することにより、投資家への有用な情報の提供に繋がっているか。
    - ② 減損の要求事項及び適用ガイダンスは、一貫して適用することを可能にしているか。
    - ③ 実務の多様性が存在する場合、何が原因と考えられるか。また、それによりどのような影響があるか。
  - (3) IFRS 第 9 号の減損に係る要求事項の一部又は全体の適用、適用に関する監査及び当局による監督（エンフォースメント）に係るコストは予想を著しく上回っているか。
    - ① 適用による実際の影響は、影響分析により予想された影響と異なるか。
    - ② 影響分析で識別されなかった重大な影響（プラス又はマイナス）が生じたか。
    - ③ 減損の要求事項が適用されてから、実務の多様性をもたらすような重要な市場

における進展があったか。

## ASAF 会議での議論の概要

12. 参加者からの主な発言は次のとおりである。

### (3つの質問全般に対する意見)

- (1) 減損モデルは導入の目的を達成し、有効に機能している。ただし、1つのモデルとしたことで基準は単純化されたが、さまざまなモデルやパラメーターを取り入れたことで予想信用損失の算定プロセスが複雑化している。その他、信用リスクの著しい増大に関する判断、認識の中止と条件変更に関する判断、マネジメント・オーバーレイの適用及び開示の粒度の4つの領域において、実務上のばらつきが生じている。(ASBJ)

### (IFRS 第9号における減損の要求事項のコアとなる目的や原則の明瞭性と適合性に根本的な問題(致命的な欠陥)があるかについて)

#### 全般的な意見

- (2) 減損モデルは、概ね好意的に受け止められている。(アフリカ、中国、韓国、フランス、英国)
- (3) 減損モデルは好意的に受け止められている。必ずしも減損の課題ではないが、条件変更については課題があると考えている。基準の概念的な問題と判断の難しさに関する課題の違いを意識して解決すべきであり、それが可能な問題とそうでないものを分けて検討を進めることが必要である。(ドイツ)
- (4) 我々の法域では、コロナ禍では十分な情報を入手できなかったため、減損モデルは十分に機能しなかった。(GLASS)

#### 実務上のばらつきに関する意見

- (5) 減損モデルの適用には判断が求められることで実務上のばらつきが生じているため、この度合いを小さくするべく、追加的なガイダンスや教育的文書を示す必要がある。(AOSSG、韓国、フランス、カナダ)
- (6) 減損モデルは対処しようとした問題点を解決しているものの、まだ導入して間もない段階にある。マネジメント・オーバーレイや定性的判断のほか、適用上の課題も多く存在しており、的を絞って検討を進めることが必要である。(EFRAG、英国)

**開示に関する意見**

- (7) 開示については改善の余地がある。(AOSSG、EFRAG、英国、GLASS、カナダ)
- (8) 開示については IFRS 第 7 号「金融商品：開示」の要求事項が原則主義的であるため、利用者から企業間での比較が困難との不満が聞かれている。(フランス)
- (9) 全般的に開示の透明性は向上したが、比較可能性や整合性の観点から不満が聞かれており、仮定の開示、特にマクロ経済に関する仮定の開示について意見が聞かれている。また、我々の法域では、投資家へのアウトリーチを踏まえて、追加的な開示についてアジェンダに追加することとした。(米国)

**その他の意見**

- (10) 金融機関以外の会社では、将来予測情報を入手することが実務面及び費用面の双方から困難となっている。(韓国)

**(IFRS 第 9 号における減損の要求事項を適用することによる投資家の便益は、予想を著しく下回っているかについて)**

**全般的な意見**

- (11) 提供される情報に関して、基準設定主体レベルで修正できる概念や基準の一貫した適用に関する問題と、企業ごとの判断とを分ける必要がある。かなりの部分は後者に関する問題との印象を受けており、結局は開示主体が示す数字の信頼性の問題に帰着する問題だと思う。減損モデルは改善の途上であり、現時点で概念上の問題があると結論付けることには慎重であるべきである。(ドイツ)
- (12) 投資家の便益は予想よりも著しく低くはなく、減損モデルは投資家に有用な情報を提供していると考えられる。(中国)

**実務上のばらつきに関する意見**

- (13) IFRS 第 9 号は原則主義であり、より多くの会計上の判断や見積りを必要とするため、異なる法域では実務上のばらつきが生じているとの声が聞かれている。(中国)
- (14) 購入した信用保証が貸付金と不可分か否かについて実務上のばらつきがある。また、条件変更が認識の中止となるか、認識の中止となった場合における組成した信用減損金融資産に関する取扱いについて、何らかの対応が必要と考える。(英国)
- (15) 予想信用損失は信用リスクに関連する損失だけでなく、すべての損失を含めるべき

かどうかについても関心が示されている。(英国、EFRAG)

### 開示に関する意見

- (16) 開示の粒度のばらつきについて利用者からさまざまな意見が聞かれているため、適用上のガイダンスを検討する必要がある。(EFRAG)
- (17) 開示の問題は、結局、前提条件の開示と開示の水準感の問題に帰着することになる。どのような開示が必要かについての回答は持ち合わせていないが、少なくとも比較可能な形で開示されることが利用者の観点からは重要である。(カナダ)
- (18) 利用者からは全体的に比較可能性が乏しいという意見が聞かれている。なお、コロナ禍においてマネジメント・オーバーレイによって計上された重要な引当金が戻し入れられていないケースが見られ、財務会計が示す姿と実際の経済状況が示す姿の間にミスマッチを生じさせているとの声も聞かれた。(カナダ)
- (19) 将来予想に関してモデルで用いた仮定の開示が重要であり、それにより企業の姿勢が保守的なのか、アグレッシブなのか理解することができる。(米国)

### その他の意見

- (20) 企業結合で予想信用損失を反映した公正価値で取得した債権に対して、その後12か月ECLを認識するのは多くの関係者にとって理解が困難である。(英国)
- (21) 一部の利用者からは、各ステージと引当金や償却、不良債権との関係が分かり難いとの声が聞かれている。(AOSSG)
- (22) マネジメント・オーバーレイは、予想信用損失の適用にある種の柔軟性を与えており、これに関して改善や変更の強い必要性を感じていない。(ドイツ)

**(IFRS 第9号の減損に係る要求事項の一部又は全体の適用、適用に関する監査及び当局による監督(エンフォースメント)に係るコストは予想を著しく上回っているかについて)**

- (23) 減損モデルをグループ企業間ローンに適用するコストは便益を上回っており、さらなる検討が必要であるとの声が多く聞かれている。(EFRAG)
- (24) 銀行からは、既存システムを活用しながら対応しており、得られる便益との比較で導入コストに満足していると聞いている。(AOSSG)
- (25) 銀行からは信用リスクの著しい増大を判断するモデルは、今後維持していくのにコ

ストがかかるという意見が聞かれている。また、作成者及び監査人からは、実務上の便宜の対象範囲の拡大について意見が聞かれている。(カナダ)

- (26) 大規模な金融機関においては導入コストが想定より大きくなることはなかった一方、小規模の金融機関や金融機関以外の会社では導入コストが予想を著しく上回る可能性があると聞いている。減損の要求事項が適用されてから実務の多様性をもたらすような重要な市場における進展があったかに関しては、新型コロナウイルスの発生があり、多くの企業はマネジメント・オーバーレイにより対応したが、その判断にはばらつきがあった。(中国)
- (27) 我々の法域からは、小さな企業や金融機関以外の会社では、合理的で裏付け可能な情報を過大なコストや労力を掛けずに入手することが可能かどうか判断するのは難しく、予想外にコストがかかるとの声が聞かれている。(AOSSG)
- (28) 減損モデルには、減損モデルの内容、会計上の判断や見積りなどの高度な内容が含まれるため、利用者側では監査対応の負担が高まっている。それに応じた監査を求められる監査人側からも負担が高まっているとの声が聞かれている。(韓国)

## V. 料金規制対象活動

### 議題の概要

13. IASB は 2021 年 1 月 28 日に公開草案「規制資産及び規制負債」（以下「ED」という。）を公表した（コメント期限：2021 年 7 月 30 日）。IASB は 2021 年 10 月以降、ED に対して寄せられたコメントを踏まえた再審議を行っている。本セッションでは、IASB から再審議の現況が報告され、ASAF メンバーからの意見が求められている。
14. ASAF メンバーに対する質問は、次のとおりである。
- (1) 範囲と合計許容報酬に関して、これまでに開催した IASB ボード会議の暫定決定が、規制資産及び規制負債に係る ED の提案に対する利害関係者の懸念に対処するものであるかどうか。

### ASAF 会議での議論の概要

15. 参加者からの主な発言は次のとおりである。

#### （合計許容報酬）

- (1) ED において提案される合計許容報酬のモデルでは、規制資産の認識にあたって売上高で調整を行っているが、我々は原価で調整すべきであると引き続き考えており、また、モデルとしては米国会計基準のガイダンスの方が優れていると考えている。しかし、仮に ED の合計許容報酬のモデルが適用される場合には、今回の暫定決定は ED の提案を改善させるものとする。 (ASBJ)
- (2) 合計許容報酬に関する暫定決定を概ね支持する。 (AOSSG、中国、EFRAG、フランス、ドイツ、英国、GLASS、カナダ)
- (3) 合計許容報酬の構成要素を明示的に定めるよりも、時点差異を識別する方法を重視している暫定決定の方が企業の役に立つとの意見が聞かれている。 (AOSSG)
- (4) 合計許容報酬の構成要素を理解することも重要であり、時点差異に着目した原則が合計許容報酬の構成要素を定めることなくどのように機能するのか、さらに明確にする必要があるとの意見が聞かれている。 (EFRAG)
- (5) さまざまな種類の規制スキームから生じる可能性のある最も一般的な時点差異に関しては、具体的な設例を設けることを提案する意見が聞かれている。また、使用可能となっていない資産に対する規制リターンに関する暫定決定は、規制上の合意

の経済的実態を反映させるのに役立つとの意見が聞かれている。(中国)

**(範囲)**

- (6) 範囲に関しては依然として懸念がある。ED の提案では範囲に含まれるか否かの判定が困難になる可能性があるため、この点について明確化がまだ必要であると考えられる。(ASBJ)
- (7) 範囲に関する暫定決定を概ね支持する。(AOSSG、中国、EFRAG、フランス、ドイツ、英国、GLASS、カナダ)
- (8) 今回の暫定決定は、「顧客」という用語に関連する概念の明確化に役立つと考える。(中国)
- (9) 将来の予期せぬサプライズを防止するため、IFRS 第 9 号の範囲に含まれる金融商品を基準書の範囲から除外する定めを設けた方がよいと考える。(フランス)
- (10) IFRS 第 9 号の範囲に含まれる金融商品が基準書の範囲に含まれないことを企業に評価するよう監査人から要求されることが考えられる。そのような評価にはコストと時間を要することから、IFRS 第 9 号の範囲に含まれる金融商品を基準書の範囲から除外する定めは必要であるとの意見が聞かれている。(カナダ)
- (11) 暫定決定がすべての規制上の合意に当てはまるのか確信が得られておらず、IFRS 第 9 号に関連する法令と整合的か確認するため更なる調査やアウトリーチが必要ではないかとの意見が聞かれている。(中国)
- (12) IFRS 第 9 号の範囲に含まれる金融商品を除外しない理由として、時点差異が生じないという説明だけでは十分とはいえ、また、暫定決定にあたってなぜ金利にだけ焦点を当てたのか理由が不明確であるとの意見が聞かれている。(EFRAG)

## VI. のれんについての英国エンドースメント審議会 (UKEB) の調査

### 議題の概要

16. UKEB は 2022 年 9 月 27 日に報告書「Subsequent Measurement of Goodwill: A Hybrid Model (のれんの事後測定: ハイブリッド・モデル)」(以下「本報告書」という。)を公表しており、本セッションは本報告書に関して ASAF メンバーと意見交換することを目的としている。
17. 本報告書では、償却及び減損に関する事後の会計処理、並びに開示に関する取扱いを組み合わせたモデルであるハイブリッド・モデルを対象として、現行の減損のみモデルからハイブリッド・モデルへ移行することの実行可能性及び潜在的な影響に関する調査結果が示されている。
18. UKEB が本報告書を公表した背景には、のれんが英国企業の財務諸表において重要で金額が増大している資産であること、そして、本報告書を通じて現在ののれんの議論に貢献することで、UKEB に期待される IFRS 会計基準の開発に参画し貢献する役割を果たすことがある。これに関連して、UKEB のメンバーから冒頭で、英国の会計基準は、のれんについてはハイブリッド・モデルを採用しているため、UKEB が英国での経験を調査することが IFRS 会計基準の発展に影響を与えるという観点から有益であると考えている旨が説明された。
19. なお、UKEB から ASAF メンバーに対して個別の質問事項は示されなかった。

### ASAF 会議での議論の概要

20. 会議は、本報告書に関する質疑応答 (IASB スタッフによる総括及び IASB 議長による PJ の進め方の説明を含む)、及び参加者による意見の共有に分けて進められた。参加者からの主な発言は次のとおりである。

#### (本報告書に関する質疑応答)

- (1) UKEB が示したデータは数年前に我々が行った調査の結果と整合的である。好不況を繰り返す間、のれんの残高は着実に増加してきた。総資産に占めるのれんの比率が今後も高まるのであれば、貸借対照表が目的適合性のある情報を提供することになるかは疑問である。我々の法域では、のれんの耐用年数の上限を 20 年としており、減損もあるので 10 年経過すると残高は当初の半分より少なくなるという安心感がある。貸借対照表の目的適合性の観点は、のれんに限定した話でなく、IASB がプロジェクトとしている他の無形資産にも当てはまるが、無形資産についても同様の観

- 点から検討していただきたい。また、償却を再導入するかどうかについて関係者の見解が大きく割れていることは理解しており、いずれの結論になっても多くの関係者が納得しないことになる。より多くの関係者が納得できる妥協案も検討すべきである。(ASBJ)
- (2) のれんの償却の再導入には、我々の審議会のメンバー7名中6名が賛成したが、耐用年数の決定、償却費の損益計算書における表示等、細部で意見が一致しなかった。今後、長期間に渡ってのれんが残り続け、その減損が認識される際に基準設定主体の責任を指摘される可能性はあるものの、アジェンダ協議を通じて、関係者、特に財務諸表利用者からは、現行のモデルの変更の必要性について関心が示されなかった。(米国)
- (3) のれんを償却すべきかどうかについては意見が完全に分かれている。また、双方に概念上の欠陥があることが認識されている。本報告書の調査は、のれんの残高の伸びとシールディングによる減損の欠如から、現在のモデルが意図通りに機能していないことを説得力のある形で示しているが、依然として意見が分かれた状態が見込まれるため、機能しているかどうかについての追加的な調査があるとよいと考えている。(カナダ)
- (4) のれんの償却の再導入については賛否両論が聞かれており、見解もそのときどきで揺れている。この問題は無形資産のプロジェクトと関連し、また、耐用年数の見積り以外に、償却パターンや損益計算書での表示など様々な論点があり、いま決定すべき問題かどうか疑問である。また、様々な見解はあるものの、損益計算書の情報ほどに貸借対照表ののれんの情報を気にかけていない者もあり、貸借対照表の有用性が強調され過ぎていると感じる。(ドイツ)
- (5) のれんの残高が増加していることの懸念は理解するものの、一部の企業に限定した問題である可能性があり、UKEB が示したように一般化できるかどうかは明らかではない。詳細なデータの分析なしにのれんの残高に注目することには慎重であるべきである。のれんの事後の会計処理を幅広く見直すよりも、まずはのれんが正しい水準でテストされるように、IAS 第36号「資産の減損」を見直すことがよいと考える。(フランス)
- (6) 我々の法域のほとんどのメンバーは、ハイブリッド・モデルに共感している。当該メンバーからは投資の回収期間などを参考にすれば、償却期間の決定はさほど困難ではないとの意見が示された。一方、支持しないメンバーからは償却期間の決定の困難性に繋がる点が指摘された。(AOSSG)

- (7) 我々の法域でものれんに関する定量的調査を行った。それによると、のれんの残高の純資産に対する比率が一時上昇したが、今は落ち着いている。本報告書で示された数値や見解について、例えばのれんの減損についての外部の研究結果との整合性を検証することや、他の法域の状況を確認することが有益ではないか。(EFRAG)
- (8) 仮にプロジェクトを進めるとした場合には、そのアプローチには様々な可能性があり、今よりも詳細な検討が必要となる中で、変更を急ぐべきかどうかは分からない。(アフリカ)
- (9) ハイブリッド・アプローチと減損のみアプローチにはそれぞれ長所と短所があるが、合理的な解決策を見出す前にハイブリッド・アプローチの企業、資本市場、経済発展への影響を真剣に検討する必要がある。(中国)
- (10) 英国の貢献は、企業の総資産の中でのれんの重要性が増していること、また、その年数が長くなっていることについての定量的な証拠を示していることであり、非常に重要であると考えている。我々は、のれんの会計処理に関連する将来の変更を強力にサポートするために、他の類似の研究を行うことを切望している。(GLASS)
- (11) ハイブリッド・モデルでは有形固定資産と同じように耐用年数を毎年見直すことを要求しているか。もしそうであれば、その場合のコストは減損テストのコストと同じになるのではないか。(カナダ)

#### **(IASB 理事及びスタッフからのコメント)**

- (12) 本報告書ではいくつかの結論が得られているが、そうした結論の背景として、実施されたアンケートへの回答やフィールドワークの際の回答には、どの程度の多様性があるのか。IASB が行った関連の調査では見解に多様性があり、今後の方向性に明確な結論が得られるものではなかった。(IASB 理事)
- (13) UKEB の調査の一部はアウトリーチの一環として IASB に提供されたものもあるが、その他の調査結果、例えばフィールドテストの結果や財務諸表利用者からのフィードバックは新しいもので有用である。それらの結果は、我々の調査と整合的なものもあるが、異なるものもある。例えば、耐用年数の見積りの実行可能性に関する意見の分布、耐用年数の上限の設定の要望、会計単位に関するガイダンスの要望などに違いが見られる。(IASB スタッフ)
- (14) 現在の計画では11月のIASB ボード会議において、償却モデルの検討を継続すべきか、さらなる調査をスタッフに依頼すべきかを決定する予定である。本報告書もIASB ののれんの事後の会計処理のモデルを変更すべきかどうかの問題に関する材

料の一部を提供するが、IASBではこの問題に付随する論点で未検討のものがあり、例えば耐用年数の見積りの実行可能性と移行措置のあり方は議論できていないため、現段階ではこの問題に関する最終的な決定を下すことができない。(IASB Barckow 議長)

以上